

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/33/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200039
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200039.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne AT - log, s.r.o., so sídlom Železničná 1119/16, 926 01 Sereď, IČO: 467 592 21, právne zastúpenej JUDr. Ondrejom Krempaským, advokátom, so sídlom Račianska 66, 831 02 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102600697/2018 zo dňa 14. decembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/18/2019-112 zo dňa 27. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/18/2019-112 zo dňa 27. novembra 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 318640/2018 zo dňa 05.06.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a

doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyňu rozdiel dane v sume 7.867,07 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102600697/2018 zo dňa 14.12.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. c) a písm. e) Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že v danom prípade jednotlivé zdaniteľné plnenia, resp. účtovné prípady boli zdokumentované príjmovými ako aj výdavkovými pokladničnými dokladmi, pričom neboli zistené na týchto pokladničných dokladoch odchýlky, na základe ktorých by bolo možné prijať záver, že tieto zjednodušené daňové doklady nie sú dôkazom o nadobudnutí tovaru zo strany žalobkyne. Taktiež z protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že povinné údaje na pokladničných dokladoch, ktoré predložila žalobkyňa sú identické s údajmi, ktoré majú kontrolné záznamy, pričom nie je zhodný iba číselný kód na pokladničných dokladoch so záznamom v evidencii, resp. registračnej pokladnice. Znamená to, že vykonaným dokazovaním bolo zistené, že povinné údaje na dokladoch predložených žalobkyňou sú zhodné s údajmi na dokladoch predložených spoločnosťou SLOVNAFT, a.s. ako aj servisnou organizáciou Datapac, s.r.o. Podľa názoru krajského súdu zistenú nezrovnalosť v číselných kódoch na pokladničných dokladoch nemožno pripisovať na zodpovednosť žalobkyne, navyše za situácie, že k reálnemu plneniu pohonných hmôt došlo v deklarovanom rozsahu a tieto plnenia žalobkyňa použila na podnikateľské účely. Za takto zisteného skutkového stavu krajský súd konštatoval, že žalobkyne vzniklo právo odpočítať daň od vlastnej daňovej povinnosti. Podľa názoru súdu si žalobkyňa svoju dôkaznú povinnosť v súvislosti s reálnym dodaním plnenia splnila, čo konštatoval aj žalovaný vo svojom zrušujúcom rozhodnutí číslo: 100225912/2018 zo dňa 25.01.2018. Krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť, že objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž posunúť iba pod dôkaznú povinnosť žalobkyne ako daňového subjektu. Správny súd tiež dal do pozornosti, že každá transakcia musí byť zo strany správcu dane posudzovaná jednotlivo a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami, pričom nie je možné požadovať od žalobkyne preukazovanie takých skutočností, ktoré nespádajú do jej sféry, resp. dosahu a za ktoré nemôže niesť zodpovednosť. Podľa názoru krajského súdu za správnosť pokladničných dokladov by mala niesť zodpovednosť osoba, ktorá daňový doklad vyhotovila, pričom za zistené nezrovnalosti číselných kódov na pokladničných dokladoch dôkazne nemôže zaťažovať daňový subjekt, ale práve subjekt, resp. osobu, ktorej bola registračná pokladnica pridelená. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil, že ak pri nadobudnutí tovaru zjednodušený doklad mal náležitosti, ktoré požaduje zákon a zhodoval sa so vzorom na predajnom mieste (čo možno konštatovať aj v predmetnej veci) nemožno zistené nezrovnalosti v číselných kódoch na pokladničných dokladoch pripisovať na ťarchu žalobkyne, navyše za stavu, že nejde o povinnú náležitosť dokladu podľa zákona č. 289/2008 Z.z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/1992/511/>> o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ERP“) a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Bolo totiž konštatované zo strany správcu dane, že ostatné údaje na dokladoch predložených žalobkyňou (povinné náležitosti dokladu) sú zhodné s údajmi na dokladoch predložených spoločnosťou SLOVNAFT, a.s. ako aj servisnou organizáciou Datapac, s.r.o. Zistené nezrovnalosti na pokladničných dokladoch v číselných kódoch síce môžu vyvolávať odôvodnené pochybnosti o pravdivosti predložených dokladov, avšak bez ďalších relevantných dôkazov to nie je dostatočný dôvod na neuznanie odpočítania dane z predložených dokladov zo strany žalobkyne.

5. Pokiaľ ide o žalobkyňu uplatnené právo na odpočítanie dane zo zjednodušených faktúr vyhotovených dodávateľom - spoločnosťou MONUMENT MAGNUS, s.r.o. na predajnom mieste OC

MLYNY, Štefánikova trieda 61, 949 01 Nitra z elektronickej registračnej pokladnice s DKP č. 1002023550386003, zaúčtované výdavkovými pokladničnými dokladmi č. PV15-257 v celkovej výške 4 215,17 €, tak vo vzťahu k týmto deklarovateľným plneniam (pracovná bunda, toner, reklamné predmety, kancelársky papier, chémia, olej, kancelársky materiál, reklamná činnosť, účtovné poradenstvo, pneumatiky, marketing, servis vozidiel, pracovné odevy, výroba propagačného materiálu, účtovné služby), krajský súd považoval neuznanie nadmerného odpočtu uplatneného žalobkyňou zo strany správcu dane za správne, pretože na registrovanej adrese ERP DKP č. 1002023550386003 sa nachádzala predajňa obuvi a žalobkyňa deklarovala nadobudnutie iného druhu tovaru a služieb aký sa nachádzal na predajnom mieste. Okrem toho žalobkyňa v správnej žalobe, pokiaľ ide o argumentáciu správcu dane ohľadne tohto nadobudnutia tovaru nevzniesla žiadne žalobné námietky.

6. Za takto zisteného skutkového stavu veci konajúce orgány verejnej správy vydaním svojich rozhodnutí vec nesprávne právne posúdili v časti žalobkyňou uplatneného práva na odpočítanie dane zo zjednodušených faktúr vyhotovených spoločnosťou WIKING STAV, s.r.o. a MONUMENT MAGNUS, s.r.o., pokiaľ ide o zistené nezrovnalosti správcu dane v predložených pokladničných dokladoch zo strany žalobkyne, ktorá skutočnosť je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) S.s.p. a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. V novom konaní buď bude potrebné doplniť dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci a v prípade, že zo strany správnych orgánov nedôjde k zabezpečeniu relevantných dôkazov, z ktorých by vyplývalo, že si žalobkyňa nedôvodne uplatnila nadmerný odpočet, tak bude potrebné, aby žalobkyňou uplatnený nadmerný odpočet bol zo strany správcu dane uznaný.

7. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. tak, že úspešnej žalobkyni náhradu trov konania priznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

8. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g), písm. h) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ uviedol, že nielen nezrovnalosť v kontrolných kódoch na predložených dokladoch z ERP bola dôvodom na nepriznanie odpočítania dane, ale aj skutočnosť, že ani materiálne plnenie žalobkyňou nebolo preukázané tak, ako to deklarovala v predložených dokladoch. Podľa názoru sťažovateľa on postupoval v zmysle vyhľadávacej zásady, a na základe vykonaného dokazovania sa v konaní nepreukázalo, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako ich deklarovala žalobkyňa.

10. Sťažovateľ sa nestotožnil ani so záverom krajského súdu, že zistenú nezrovnalosť v číselných kódoch na pokladničných dokladoch nemožno pripisovať na zodpovednosť žalobkyni. V zmysle § 4 písm. b) bod 8 zákona o ERP sa do fiskálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu a vykonaným dokazovaním bolo jednoznačne preukázané, že pokladničné doklady predložené žalobkyňou nie sú pravé. Navyše pokladničné doklady predložené žalobkyňou uhradené platobnou kartou, obsahovali rovnaké kontrolné kódy ako sú uvedené na kontrolných záznamoch servisnej organizácie a spoločnosti SLOVNAFT, a.s., rozdielne v kontrolných kódoch boli pokladničné doklady predložené žalobkyňou uhradené v hotovosti. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s tvrdením krajského súdu, že k reálnemu plneniu pohonných hmôt došlo v deklarovanom rozsahu a tieto plnenia žalobkyňa použila na podnikateľské účely. Sťažovateľ poukázal aj na nesprávny spôsob vedenia knihy jász žalobkyňou a na nezrovnalosti týkajúce sa výpisu mýtnych transakcií motorových vozidiel žalobkyne s údajmi uvedenými v podanom daňovom priznaní k dani z motorových vozidiel.

11. Sťažovateľ poukázal aj na rozpor a nezrozumiteľnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku v bodoch 14. a 15. Záverom uviedol, že správne orgány priamo vyhodnotili reálny vplyv predložených

dôkazov a na základe tohto vyhodnotenia vyslovili záver o existencii alebo neexistencii dôvodov pre uznanie práva na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. V danej veci bolo vykonané riadne dokazovanie za účelom preverenia pravdivosti tvrdení a dôkazov predložených žalobkyňou.

12. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedla, že z hľadiska stavu vykonaného dokazovania nemôže byť sporné, že žalobkyňa preukázala, že nárok na odpočet DPH uplatnila dôvodne a zároveň preukázala, že daňová povinnosť vznikla spoločnosti WIKING STAV, s.r.o. Len v prípade, že by vykonaným dokazovaním nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti spoločnosti WIKING STAV, s.r.o., bolo by možné prijať záver, že žalobkyňa si nárok na odpočet DPH uplatnila nedôvodne a že vznik nároku nepreukázala, a to preto, že nebolo preukázané dodanie touto spoločnosťou, a preto jej daňová povinnosť nemohla vzniknúť.

13. Žalobkyňa ďalej uviedla, že z postupu správcu dane jednoznačne vyplýva, že dokazovanie viedol jednostranne, skutočnosťami majúcimi zásadný skutkový a právny význam na rozhodnutie sa nezaoberal, prehliadal ich. Žalobkyňa sa stotožnila so skutkovými a právnymi závermi krajského súd uvedenými v napadnutom rozsudku, a preto navrhla kasačnému súdu kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 5Sžfk/33/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

15. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 14. apríla 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

16. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

17. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

18. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

19. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

20. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

21. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

22. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

23. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

24. Podľa § 49 ods.1 v nadväznosti na § 19 ods.1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

25. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods.3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>> môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>> má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>>.

27. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

28. Podľa § 71 ods. 1 písm. a) zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry.

29. Podľa § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH na účely tohto zákona vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.

30. Podľa § 74 ods. 3 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom do 31.03.2019 platiteľ a zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, môžu vyhotoviť zjednodušenú faktúru, ktorá neobsahuje všetky údaje podľa odseku 1. Zjednodušenou faktúrou je doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou podľa osobitného predpisu, ak cena tovaru alebo služby vrátane dane uhradená v hotovosti nie je viac ako 1 000 eur alebo uhradená inými platobnými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť nie je viac ako 1 600 eur a doklad vyhotovený tankovacím automatom pre bezobslužné čerpanie pohonných látok, ak cena tovaru vrátane dane uhradená elektronickým platobným prostriedkom nie je viac ako 1 600 eur; doklad nemusí obsahovať údaje podľa odseku 1 písm. b) a jednotkovú cenu podľa odseku 1 písm. g).

31. Podľa § 2 písm. z) zákona o ERP na účely tohto zákona sa rozumie tržbou platba prijatá z predaja tovaru alebo z poskytovania služby na predajnom mieste v hotovosti alebo inými platobnými prostriedkami, ktoré nahrádzajú hotovosť, najmä elektronickými platobnými prostriedkami alebo poukážkou, ktorá oprávňuje na nákup tovaru alebo na poskytnutie služby, okrem platby prijatej bezhotovostne prevodom na účet podnikateľa; tržbou je aj platba prijatá ako preddavok.

32. Podľa § 4 ods. 4 písm. b) bod 8 zákona o ERP do fiskálnej pamäte sa nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu.

33. Podľa § 8 ods. 1 zákona o ERP v znení účinnom do 31.12.2018 podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici odovzdať kupujúcemu pokladničný doklad okrem kópie pokladničného dokladu ihneď po jeho vytlačení v elektronickej registračnej pokladnici alebo vo virtuálnej registračnej pokladnici; iný doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou alebo virtuálnou registračnou pokladnicou o prijatí tržby podnikateľ nesmie kupujúcemu odovzdať. Pokladničný doklad obsahuje najmenej tieto povinné údaje:

- a) daňový kód elektronickej registračnej pokladnice alebo kód virtuálnej registračnej pokladnice,
- b) daňové identifikačné číslo, ak podnikateľ nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty,
- c) identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty,
- d) ochranný znak,
- e) poradové číslo od poslednej dennej uzávierky,
- f) dátum a čas vyhotovenia pokladničného dokladu,
- g) označenie tovaru alebo označenie služby, množstvo tovaru alebo rozsah služby a priradenie sadzby dane z pridanej hodnoty, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- h) cenu tovaru alebo cenu služby,
- i) obchodné meno, sídlo alebo miesto podnikania podnikateľa a predajné miesto, ak je odlišné od sídla alebo miesta podnikania,
- j) základ dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- k) sadzbu dane z pridanej hodnoty alebo údaj o oslobodení od dane z pridanej hodnoty, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- l) výšku dane z pridanej hodnoty spolu, ak podnikateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty v členení podľa sadzieb, okrem prípadu, ak platiteľ dane z pridanej hodnoty uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa osobitného predpisu,
- m) zaokrúhlenie ceny,
- n) celkovú sumu platenej ceny,
- o) ďalšie údaje, ktorých uvedenie vyplýva z osobitného predpisu.

34. Po preskúmaní veci kasačný súd dospel k zisteniu, že o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol kasačný súd rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/57/2020 zo dňa 16.02.2022, v ktorom bol rozsudok krajského súdu o zrušení rozhodnutia

žalovaného zrušený a vec bola vrátená krajskému súdu na ďalšie konanie s nasledovným odôvodnením, na ktoré kasačný súd podľa § 464 ods. 1 S.s.p. v podrobnostiach odkazuje:

„55. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

56. K namietanému rozloženiu dôkazného bremena a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu Najvyšší správny súd uvádza, že postup žalovaného aj správca dane bol plne v súlade s ustálenou judikatúrou.

57. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

58. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane.

59. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

60. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015: „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.“

61. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočností a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

62. V tejto súvislosti najvyšší správny súd ďalej poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho

povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

63. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

64. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

65. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

66. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

67. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybné dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

68. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

69. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR č. k. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

70. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

71. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

72. Z obsahu predloženého spisového materiálu vyplynulo, že správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly nielen formálnu kontrolu dokladov ale zisťoval aj reálnosť zdaniteľných obchodov.

73. S poukazom na § 4 písm. a/ bod 8 zákona o ERP sa do fiškálnej pamäte nezameniteľne a neodstrániteľne zaznamenáva kontrolný kód na účely overenia pravosti kontrolného záznamu. Z vykonaného dokazovania správcom dane nepochybne vyplynulo, že kontrolné kódy na žalobcom predložených pokladničných dokladoch uhradených v hotovosti boli rozdielne ako kontrolné kódy predložené servisnou organizáciou Datapac s.r.o. a SLOVNAFT a.s., u ktorých sa kontrolné kódy zhodovali. Z uvedeného jednoznačne plynie záver, že žalobcom predložené doklady nespĺnili zákonné kritérium o dostatočnej preukázateľnosti oprávnenia na odpočítanie dane a objektívne bola spochybnená ich vierohodnosť.

74. Nakoľko je technicky možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bolo povinnosťou žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočítanie dane preukázať reálnosť deklarovaného nadobudnutia pohonných hmôt zo zjednodušených faktúr vyhotovených spoločnosťou WIKING STAV s.r.o. na prevádzkach čerpacích staníc ČS SLOVNAFT DOLNÁ STREDA z elektronickej registračnej pokladnice. Hodnotenie dôkazov zo strany správcu dane neznamená len mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených, ako faktov.

75. Ani preverenie materiálneho plnenia nepreukázalo, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili žalobcom deklarovateľným spôsobom. Podľa detailného výpisu mýtnych transakcií motorové vozidlo s evidenčným číslom I. vykonalo jazdy do septembra 2015, za mesiac október až december 2015 nejazdilo, neprešlo žiadnou mýtnou bránou, pričom žalobca v knihe jász deklaruje, že počas celého roka vykonávalo jazdy.

76. Kasačný súd konštatoval, že je možné stotožniť sa s názorom sťažovateľa, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítanie dane ustanovené zákonom o DPH, a preto nesúhlasí s názorom Krajského súdu v Trnave o nutnosti skúmať podvodné konania v intenciách právneho názoru vysloveného krajským súdom.

77. Krajský súd uzatvára, že pri rozhodovaní o priznaní, či nepriznaní možnosti odpočítania DPH sa uplatňujú ustanovenia zákona o DPH (§ 49 a nasl.), pri ktorých nevyžaduje preukázanie podvodného konania, teda sa nevyžaduje preukázanie naplnenia znakov skutkovej podstaty trestného činu na úseku daní. Pre priznanie nadmerného odpočtu DPH je teda potrebné preukázať splnenie podmienok podľa vyššie citovaných ustanovení zákona o DPH, pričom kumulatívne preukázanie podvodného alebo zákon obchádzajúceho konania u daňového subjektu je pre tieto účely irelevantné.

78. Kasačný súd uzavrel, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom a preskúmané rozhodnutie je zákonné.“

35. Vo svetle uvedeného dospel kasačný súd k záveru odlišnému ako formuloval v napadnutom rozhodnutí krajský súd, a preto na základe zisteného skutkového stavu a uvedených právnych skutočností rozhodol kasačný súd tak, že rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude podľa § 469 S.s.p. viazaný právnym názorom kasačného súdu vysloveným v tomto rozhodnutí.

36. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie skončí (§ 175 ods. 1 S.s.p.).

37. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

